



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10860.721922/2011-49
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.873 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria IPI - REMESSAS COM SUSPENSÃO - VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO
Recorrente LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. PRAZO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS E DÉBITOS DE IPI NA ESCRITA FISCAL. EQUIVALE A PAGAMENTO. ARTIGOS 150, PARÁGRAFO 4º E ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN. ARTIGO 124, INCISO III, DO DECRETO Nº 4.544/2002 (RIPI/2002).

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve ser aplicado o prazo do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, quando o contribuinte efetua algum pagamento, e o prazo previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, na inexistência de pagamento ou na hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Para fins de IPI, ganha destaque o artigo 124, inciso III, do RIPI/2002, pelo qual considera-se pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher, hipótese que atrai a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2006

IPI. OPERAÇÕES DE REMESSA COM SUSPENSÃO DE PRODUTOS PARA EXPOSIÇÃO EM FEIRAS DE AMOSTRAS E PROMOÇÕES SEMELHANTES. ARTIGO 11 DO DECRETO-LEI Nº 400/1968. ARTIGO 42 DO RIPI/2002. PARECER NORMATIVO Nº 242/1972. PARECER NORMATIVO CST Nº 78/1973. DISTINÇÃO ENTRE REMESSA PARA EXPOSIÇÃO E REMESSA PARA DEMONSTRAÇÃO. DESTINO DA REMESSA.

O industrial poderá remeter, com suspensão de IPI, produtos diretamente a exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes, não podendo ser afastada a aplicação da suspensão do IPI (i) na hipótese de o destinatário não

se dedicar exclusivamente ou for recinto especializado na atividade de exposição e (ii) quando o remetente indicar ele próprio como destinatário.

Para fins do IPI, as operações de remessa para exposição e remessa para demonstração têm tratamento distinto, sendo importante a verificação do estabelecimento destinatário do produto. Enquanto a remessa para exposição tem suspensão do IPI, a remessa para demonstração em estabelecimento comprador é normalmente tributada. Não há vedação à realização de demonstração do produto no local da exposição, nas feiras de amostra ou promoção semelhante, hipótese em que a remessa continuará a fruir da suspensão.

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 82/2001. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO ("VTM") DE IPI. ARTIGO 142 DO CTN.

A incongruência entre os elementos e a motivação apresentados pela fiscalização, de um lado, e o fundamento legal indicado, de outro, ensejam o reconhecimento de carência de fundamentação e improcedência da autuação, por força no disposto no artigo 142, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para reconhecer a decadência em relação aos créditos tributários cujo fato gerador ocorreu antes de 30/09/2006, e para manter a multa de ofício em relação ao lançamento remanescente; (b) por maioria de votos, para: (b1) afastar o lançamento em relação a remessas para exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes, à exceção dos referentes às notas fiscais de nº 164.581, 172.281, 168.009 e 176.766, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl e Fenelon Moscoso de Almeida, que negavam provimento integralmente nesse item; e (b2) excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes e Fenelon Moscoso de Almeida; e (c) por voto de qualidade, afastar a autuação em relação ao valor tributável mínimo e a multa de ofício a ele correspondente, por carência de fundamento da autuação em relação a este item, vencidos o relator e os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes e Fenelon Moscoso de Almeida. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

ROSALDO TREVISAN (PRESIDENTE) - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de Auto de Infração (fls. 02-10), em 30/09/2011, do qual o contribuinte foi cientificado no mesmo dia (conforme fls. 10), para cobrança de crédito tributário no valor de R\$384.960,57 (trezentos e oitenta e quatro mil, novecentos e sessenta reais e cinquenta e sete centavos), a título de Multa de Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI") não lançado com cobertura de crédito, prevista no artigo 80, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, com redação dada pelo artigo 45 da Lei nº 9.430/1996, referente a períodos de apuração entre 31/07/2006 e 31/12/2006.

De acordo com o Auto de Infração e o Relatório Fiscal de fls. 14 e seguintes a ele anexado, na auditoria de pedidos de ressarcimento de saldo credor de IPI do contribuinte, a Fiscalização verificou a ocorrência de dois tipos de irregularidades:

(i) nos períodos de apuração entre 31/07/2006 a 30/11/2006, *"a empresa deu saída a produtos seus com indevida suspensão de IPI, visto tais produtos não terem sido destinados a recintos de feiras/exposições. Bem como deu saída, a título de brindes, de produtos seus sem destaque de IPI de produtos, pretendendo suspensão indevida"*. (fls. 04)

(ii) nos períodos de apuração entre 30/09/2006 a 31/12/2006, *"a empresa descumpriu norma administrativa relacionada a valor mínimo tributável nas saídas tributadas de monitores de 42", 46" e 55"*. (fls. 05)

A constatação de tais irregularidades deu origem somente à aplicação de multa e não ao lançamento de IPI, em razão da existência de saldo credor nos livros da contribuinte.

Com relação à primeira irregularidade, saída sem destaque de IPI, nos CFOP's 5.910 e 5.914, a Fiscalização apresenta os seguintes fundamentos no Relatório Fiscal:

"(...) em se tratando de brindes e doações não existe permissivo legal que exima o contribuinte de destacar IPI em operações que tais. Necessário, portanto, suprir o destaque não realizado.

No que se refere às remessas para exposição/feiras, o permissivo regulamentar estaria inserto no art. 42, inciso II - RIPI/2002. (...)

Contudo, a condição da suspensão seria que a mercadoria deveria ser destinada a recinto especializado em tal atividade. Não atingindo, o benefício, as saídas destinadas a outros estabelecimentos comerciais/industriais, mesmo em sendo o próprio estabelecimento - caso das saídas em tela". (fls. 21)

Já em relação à segunda irregularidade apontada, saídas de produtos manufaturados a partir de telas de cristal líquido importadas com insuficiência de destaque de IPI, a Fiscalização justifica o lançamento pelas seguintes razões:

"A irregularidade dos valores oferecidos à tributação fica patente em comparativo abaixo, onde se constata que o valor da importação da tela LCD foi superior ao valor tributável do acabado/monitor.

[tabela de fls. 23]

Em se tratando dos dois casos positivos (...) há que se recordar que o valor do acabado/monitor deveria conter tanto o custo do LCD quanto os demais custos para sua confecção (outros insumos/mão-de-obra/custos indiretos/etc.). E, que suas bases de cálculo deveriam "embutir" PIS/COFINS/ICMS.

Um rápido vislumbre do que acima referimos é o valor R\$/unidade do monitor da Nota Fiscal de saída, nº 181.829, fls. 45 - custo R\$/unitário adveio da planilha fornecida por LG, fls. 46. Ora, se, em cálculo ligeiro, retirarmos PIS/COFINS/ICMS do valor indicado na Nf, é perceptível que LG ofereceu à tributação do IPI o monitor por valor inferior ao custo de importação do LCD.

De forma geral, um contrassenso lógico/tributário: a entrada do insumo ser de valor econômico superior ao acabado ao qual ele, insumo, foi incorporado.

Além da ilogicidade de tal situação, uma evidente irregularidade tributária no âmbito do tributo industrial, visto ter sido deprimida, em valores mais que substanciais, a sua base de cálculo.

Tal ilogicidade só não teve repercussão maior na apuração do tributo industrial pelo fato da alíquota da tela (5%) ser inferior em 1/3 da do monitor (15%). Caso fosse aquela um tanto superior a esta, LG teria tido "crédito" de IPI com industrializações destes grandes monitores!

O que somente deixa claríssimo que os valores oferecidos à tributação eram, evidentemente, irregulares.

E, a administração tributária, precisamente para coartar tais práticas, estabeleceu, desde 1989, através da Instrução Normativa nº 135, como deveria ser formada a base de cálculo do tributo em tela. Comando que foi reafirmado (...), através da Instrução Normativa nº 82, de outubro de 2001 (...)"

Diante disso, a Fiscalização fez a recomposição da base de cálculo das saídas em questão, pela aplicação de uma fórmula que levou em conta como custo apenas o valor dos LCDs importados, pois não tinha como estabelecer os demais custos dos produtos, acrescentando o valor dos tributos incidentes na saída, PIS/COFINS/ICMS. A respeito do critério, afirma a Fiscalização que *"semelhante critério é de toda a segurança e, além disso, favorável à LG, haja vista que, deste critério, excluimos todas as outras parcelas indicadas na IN 82/2001 e, que deveriam compor a base de cálculo do imposto - "custos financeiros e dos de venda, administração, publicidade, além do lucro normalmente praticado pelo vendedor".* (fls. 27)

Contra o lançamento, o contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 59 e seguintes, julgada improcedente, em 26/02/2014, pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto ("DRJ/RPO"), em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2006

FALTA DE LANÇAMENTO. SAÍDAS DE PRODUTOS PARA FEIRAS/EXPOSIÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA DESTINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SUSPENSÃO.

É devido o imposto nas saídas de produtos não caracterizadas inequivocamente como destinadas diretamente a exposição em feiras de amostras.

VALOR TRIBUTÁVEL. REGRA GERAL.

Como regra geral, o valor tributável dos produtos nacionais e dos produtos de procedência estrangeira é o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, vedada a dedução de descontos, diferenças ou abatimentos concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

FALTA DE LANÇAMENTO EM NOTA FISCAL. MULTA. COBERTURA DE CRÉDITOS.

A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do IPI na respectiva nota fiscal, sujeita o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado, ainda que exista cobertura de créditos na escrita fiscal e não haja imposto a ser exigido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. FALTA DE PAGAMENTO. REGRA GERAL.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao IPI é de cinco anos e rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional.

Assim, na hipótese em que há recolhimento parcial antecipado, o lustro decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do Estatuto Tributário. De outro lado, não havendo qualquer pagamento, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I, do mesmo diploma, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

JUROS DE MORA. DÉBITOS DECORRENTES DE TRIBUTOS. INCIDÊNCIA.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, quando não pagos no prazo, sofrerão a incidência de juros de mora calculados com base na taxa Selic.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2006

PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

A matéria não especificamente impugnada é incontroversa, sendo insuscetível de invocação posterior no âmbito de órgão de julgamento administrativo ad quem.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça impugnatória".

Com relação à parte da matéria que foi objeto do lançamento, saídas com suspensão a título de brinde, o contribuinte, em sua Impugnação apresenta como matéria de defesa exclusivamente a ocorrência de decadência (conforme item 25 da Impugnação, às fls. 67 dos autos). Tal ponto foi observado pela DRJ em sua decisão, que afirmou: *"não houve contestação acerca da exigência do imposto não lançado nas notas fiscais, mas apenas a invocação do lustrro decadencial para os respectivos fatos geradores, matéria já arrostada acima"*.

Dessa forma, adianta-se neste relatório que, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, a discussão de outras matérias de defesa, além da decadência, em relação às saídas em referência, deve ser considerada não impugnada, encontrando-se preclusa e definitivamente decidida em âmbito administrativo.

O contribuinte, ora Recorrente, foi cientificado dessa decisão em 05/04/2014, conforme "Termo de Ciência por Decurso do Prazo" de fls. 235, apresentando tempestivo Recurso Voluntário de fls 239 e seguintes, em 17/04/2014 (fls. 236), no qual requer a reforma da decisão recorrida e o cancelamento do Auto de Infração, com base nos seguintes argumentos: **(i)** decadência dos lançamentos referentes ao IPI relativos aos fatos geradores ocorridos em julho, agosto e entre 1º e 29º dia de setembro de 2006, com fundamento no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN; **(ii)** com relação às saídas com suspensão, de remessa de mercadorias a exposições em feiras de amostras e promoções semelhantes, a Recorrente defende que não há qualquer exigência legal que a suspensão seja aplicada somente na remessa de recintos especializados, mesmo que houvesse, a Recorrente teria remetido as mercadorias a locais que possuem estrutura para tanto, e as mercadorias efetivamente retornaram ao seu estabelecimento; **(iii)** com relação à segunda parte da autuação, a Recorrente afirma que não haveria embasamento legal para a aplicação da regra de valor tributável mínimo de IPI, não sendo conciliável a base de cálculo apresentada no artigo 131 do RIPI/2002 e a apresentada

pela IN SRF 82/2001, além disso, a Recorrente defende os preços praticados e afirma que o critério para recomposição da base de cálculo adotado pela Fiscalização só poderia ser aplicado quando inexistisse preço corrente no mercado atacadista; e (iv) seria inaplicável a multa de 75% (setenta e cinco por cento) em caso de existência de saldo credor.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") e distribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento, para que o Colegiado aprecie as 3 (três) matérias a seguir: (i) prazo de decadência em lançamentos de IPI; (ii) requisitos para suspensão em remessas de produtos para exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes; e (iii) a exigência de um valor mínimo de base de cálculo nas saídas de produtos industrializados, também denominada, de um valor tributável mínimo em tais operações.

Decadência em lançamentos de IPI

O CTN estabelece como regra geral que o início da contagem do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, segundo dispõe o artigo 173, inciso I¹. Porém, no que se refere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prevalece a regra especial esculpida no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN², nos quais o prazo para a contagem da decadência tem início com a ocorrência do fato gerador.

A partir da leitura desses dispositivos, a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ") e seguida por esse Tribunal Administrativo é no sentido de que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação deve ser aplicado o prazo do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, quando o contribuinte efetua algum pagamento, e o prazo previsto no artigo 173, inciso I, na inexistência de pagamento ou na hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Nessa linha de entendimento, a Fiscalização entendeu aplicável o artigo 173, inciso I, do CTN, tendo em vista que, no caso concreto, o contribuinte possuía em seus livros saldo credor acumulado de IPI suficiente para compensar com os débitos de IPI, o que resultava na inexistência de qualquer valor a ser recolhido aos cofres da União.

¹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

² Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por sua vez, a Recorrente defende que o artigo 173, inciso I, do CTN, só seria aplicável às hipóteses de dolo, fraude ou simulação, e mesmo que não dependesse dessa hipótese, *"o tributo devido para o período foi efetivamente satisfeito/quitado por meio da compensação com os créditos de IPI registrados no período"*, lembrando que o artigo 156 do CTN prevê a compensação como uma das formas de extinção do crédito tributário.

A decisão encampou a tese da Fiscalização a respeito da decadência, ao afastar a sua ocorrência, no caso concreto, pelos seguintes motivos:

"Com efeito, decorre da disposição constante do caput do artigo 150 que a homologação se opera em relação à atividade exercida pelo obrigado, vale dizer, em relação à antecipação do pagamento do tributo. Logo, somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários que tenham sido submetidos a pagamento.

No caso concreto, os valores de IPI exigidos no Auto de Infração decorrem exclusivamente da atividade de fiscalização, inexistindo qualquer recolhimento por parte da contribuinte. Ou seja, não se implementou a condição necessária (antecipação do pagamento) para que se perfizesse a hipótese de "lançamento por homologação". Obviamente, a compensação (que aliás sequer se encontra presente no mero procedimento escritural de débito e crédito do IPI, ao contrário do que inadvertidamente expõe o sujeito passivo) não equivale a pagamento, por se tratar de institutos sabidamente diversos.

Em assim sendo, fica afastada a regra especial constante do artigo 150, § 4º, do CTN, havendo-se de computar a decadência pela regra geral do artigo 173, inciso I, do referido diploma legal, segundo a qual o prazo respectivo é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os lançamentos, referentes a cada período de apuração, poderiam ter sido efetuados e cuja incidência no caso concreto não estaria a depender da comprovação de dolo, fraude ou simulação".

Como se verifica, admitindo-se a necessidade de pagamento, para fins de aplicação da regra decadencial do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, e, portanto, superando o argumento da Recorrente nesse ponto, a questão que se coloca é se a compensação na escrita fiscal do contribuinte de saldo credor acumulado de IPI com os débitos do período, em montante que não resulte em nenhum valor a pagar, portanto, saldo credor superior a totalidade de débitos do período, deve ser considerado ou, ao menos, equiparado, ao pagamento.

Ou, na linha do entendimento da Fiscalização e da decisão recorrida, deve se ter uma leitura mais estrita de "pagamento", para fins de atração da regra decadencial do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, considerando este realizado apenas com o recolhimento de uma guia, como o DARF, em uma instituição bancária, em favor da União.

A resposta me parece que está positivada e foi dada pelo Poder Executivo ao editar o Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002), que em seu artigo 124 prevê:

"Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172,

de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher".

Portanto, na hipótese em que o contribuinte, ao realizar a apuração do IPI, possui saldo credor de IPI maior que os débitos do período, realiza a compensação entre créditos e débitos na escrita fiscal, pela sistemática da não-cumulatividade, resultando em valor a pagar de IPI igual a zero, essa atividade, de compensar créditos e débitos na escrita deve ser considerada pagamento e deve ser aplicado o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, para fins de prazo decadencial, salvo a hipótese que o contribuinte nada paga porque está utilizando crédito que sabe ser manifestamente indevido, naqueles casos em que configurada a dolo, fraude ou simulação, o que atrairia a aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN.

Nesse sentido, já decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de forma não unânime, em Voto Vencedor do Conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos que, com o seu profundo conhecimento e experiência em IPI, expôs as razões para uma leitura mais ampla dos casos equiparados a pagamento:

Ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI.

Ano: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

DECADÊNCIA LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OPOSIÇÃO DOS CRÉDITOS AOS DÉBITOS APURADOS. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos termos do art. 124, III do Decreto 4.544/2002, a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher considera-se pagamento, para efeito de contagem de prazo decadencial para lançamento tributário". (Processo nº 19515.002386/200454; Acórdão nº 9303003.299; 3ª Turma; Sessão de 24/03/2015; Relator: Joel Miyazaki; Voto Vencedor: Júlio Cesar Alves Ramos)

Trecho do Voto Vencedor:

"Como se sabe, muito discutiu a doutrina acerca da necessidade de efetivo recolhimento para que a decadência se contasse na forma do art. 150. Os opositores a essa corrente sempre apontaram exatamente essa situação em que o sujeito passivo realiza todos os procedimentos que a Lei lhe exige, mas

constata, ao final, nada ter a recolher. Isso não era bem resolvido nos tributos cumulativos, a exemplo do PIS e da COFINS, até porque a possibilidade de saldo zero era remota. No caso do IPI, porém, (e também do ICMS estadual) ela é bem real.

Por isso, é que leio a equiparação a pagamento prevista no regulamento do IPI como sendo bastante ampla. Com efeito, parece-me que ela procura assegurar que uma vez escriturados os créditos a que o sujeito passivo entenda ter direito (ainda que erradamente) o prazo de que dispõe a Fazenda para revisar os procedimentos adotados é o do art. 150, salvo se em tais procedimentos comprovadamente tiver agido com dolo, fraude ou simulação.

Essa leitura soa-me mais consentânea com a lógica daquele artigo, que transfere ao sujeito passivo responsabilidades que, a todo sentido, deveriam ser do sujeito ativo (porquanto de seu interesse) e apenas lhe traz como bônus a redução do prazo revisional.

Assim, a menos que saiba ou deva saber não serem aproveitáveis (admitidos) os créditos que está a escriturar, hipótese em que essa escrituração seria dolosa, o sujeito passivo não pode apenas arcar com o ônus das disposições do art. 150, isto é, proceder a todos os controles e apurações ali previstos e ainda assim poder ter contra si lavrado auto de infração no prazo do art. 173, I. Essa interpretação, aliás, o colocaria na mesma situação de quem não adotasse qualquer daqueles procedimentos, desde que, também a este, não se pudesse imputar dolo".

O presente caso, conforme fls. 11 dos autos, em tudo se enquadra na hipótese prevista no artigo 124, inciso III, do RIPI/2002, pois o saldo credor de IPI é superior aos débitos de IPI do período, resultando em saldo a recolher igual a zero, além de transferência de saldo para o período de apuração subsequente. Desse modo, no lançamento por homologação do IPI, essa atividade de compensação de créditos com débitos na escrita do IPI deve ser considerada "pagamento", motivo pelo qual há de ser aplicado o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

Assim, considerando que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 30/09/2011, devem ser cancelados todos os créditos tributários cujo fato gerador ocorreu antes de 30/09/2006.

Remessas com suspensão de produtos para exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes

Segundo o artigo 11, do Decreto-Lei nº 400/1968: "*Art 11. Em casos justificados, a critério do Ministro da Fazenda, poderão sair, com suspensão do impôsto, os produtos nacionais ou estrangeiros remetidos, por estabelecimentos industriais ou equiparados, diretamente a armazéns gerais, a depósitos fechados, próprios ou de terceiros, ou a exposição noutra local, obedecidas as normas regulamentares*". (grifos nossos)

Diante disso, o Regulamento do IPI vigente à época dos fatos geradores, RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002), previa em seu artigo 42, inciso II, a suspensão do IPI nas remessas para exposição, nos seguintes termos: "*Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto: (...) II - os produtos remetidos pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, diretamente a exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes (Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 11)*".

Nos termos do Parecer Normativo nº 242/1972, dois requisitos são necessários para que a remessa seja realizada com a suspensão do imposto: **(i)** o produto deve ser enviado exclusivamente para exposição ao público; e **(ii)** como a finalidade é apenas expor o produto e não celebrar uma compra e venda ou outro negócio jurídico que faça o produto avançar na cadeia indústria-comércio, o produto deve necessariamente retornar ao estabelecimento de origem³.

Oportuno mencionar também o Parecer Normativo CST nº 78/1973, no qual se estudou a evolução da regulamentação a respeito da operação de remessa para exposição, chegando-se às seguintes conclusões: **(i)** *"com o advento do RIPI anexo ao Decreto nº 70.162/72, não mais é exigido que a remessa tenha por destino local situado na mesma Unidade da Federação"*; **(ii)** o produto saído com suspensão para uma feira pode ser transferido para outra feira ou promoção similar e, em caso de venda sem retorno ao remetente, não é exigível o IPI que havia sido suspenso na remessa à feira; **(iii)** com relação ao termo "exposição", *"tem a mesma acepção de promoção semelhante a feira de amostra, não se enquadrando aí a mera exposição em vitrines etc."*; e **(iv)** dever-se fazer uma distinção entre remessa para exposição e remessa para demonstração; o segundo não se classifica no primeiro, assim, em princípio, enquanto a remessa para exposição tem suspensão do IPI, a remessa para demonstração deve ser normalmente tributada; porém, não se veda a possibilidade de realização de demonstração do produto no local da exposição, nas feiras de amostra ou promoção semelhante, hipótese em que a remessa continuará a fruir da suspensão; logo, o importante é o local onde será feita a demonstração, se no local de exposição, terá o tratamento de remessa para exposição, com suspensão, o mesmo não se pode falar de uma remessa de produto no estabelecimento eventualmente comprador, operação cuja saída é normalmente tributada.

Quanto a esse último ponto examinado no referido Parecer Normativo CST nº 78/1973, observa-se que a operação de *"remessa para demonstração em cliente da indústria"* em que a demonstração não resulta em um negócio de compra e venda acaba tendo o mesmo efeito fiscal de uma operação de *"remessa com suspensão"*. Isso porque, o valor do tributo destacado na saída será recuperado com o retorno nesse produto pelo mesmo preço, portanto, gerando um direito de crédito de IPI em um mesmo valor do anteriormente destacado.

Essa matéria foi objeto de apreciação pelo então Segundo Conselho de Contribuintes, que reafirmou a conclusão de que a remessa para demonstração em outras pessoas físicas ou jurídicas não se equipara a remessa para exposição. Abaixo, cito ementa e trecho do julgado:

Ementa:

"REMESSA DE PRODUTOS PARA EXPOSIÇÃO EM FEIRAS DE AMOSTRAS E PROMOÇÕES SEMELHANTES. A suspensão do imposto de que trata o art. 36, inciso X, do RIPI182, não alcança a saída do produto para demonstração em estabelecimento industrial ou comercial" (Acórdão nº: 203-02.170; Sessão de 23/05/1995)

Trecho do Voto:

³ Parecer Normativo nº 242/1972: "(...) Alerta-se, entretanto, que para prevalecer o favor da suspensão do imposto, torna-se necessário que o envio seja feito exclusivamente para exposição ao público, vinculado, portanto, ao retorno forçado ao estabelecimento de origem".

O exame destas notas fiscais levam-me à mesma conclusão a que chegou o julgador monocrático, isto é:

- "em sua maioria as notas acobertam operações de remessas de produtos a título de "DEMONSTRAÇÃO" para outras empresas ou mesmo pessoas físicas;"
- "quando de tais operações decorrer saída de produtos de fabricação do remetente o imposto é devido, servindo de exemplos as de n°s 2120 e 2278 e 2776, nos quais o IPI não foi lançado";
- "outras há na mesma situação que citam o artigo 36, X do RIPI, mas tal dispositivo só permite saída com suspensão de produtos destinados exclusivamente a feiras de amostras e promoções semelhantes, não abrangendo demonstrações no estabelecimento eventualmente comprador", "são exemplos as NF's 2050, 2105, 2116, 2148, 2151, 2160 e 2844, nas quais o IPI é devido";

No mesmo sentido, pela não equiparação entre a remessa para exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes e remessas para demonstração em clientes, podem-se citar os seguintes julgados:

Ementa:

"(...) SUSPENSÃO - As saídas de veículos para demonstração e divulgação que não sejam para exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes não se encontram amparadas pelo benefício da suspensão. (...)" (Acórdão n° 202-08.180; Sessão de 07/11/1995)

Ementa:

"(...) SAÍDAS PARA DEMONSTRAÇÃO. INCIDÊNCIA. É devido o IPI nas saídas de produtos para demonstração em estabelecimento do adquirente, que não se confundem com as saídas diretas para exposições em feiras de amostras e promoções, nas quais há suspensão do imposto. Em contrapartida ao débito nas saídas para demonstração, no retomo, se houver, o contribuinte tem direito ao crédito respectivo.(...)" (Acórdão n° 203-11-399; Sessão de 19/10/2006)

No presente caso, a Fiscalização entendeu que deveria haver o destaque de IPI nas saídas de produtos realizadas a título de exposição pela Recorrente, sob o entendimento de que *"a condição da suspensão seria que a mercadoria deveria ser destinada a recinto especializado em tal atividade. Não atingindo, o benefício, as saídas destinadas a outros estabelecimentos comerciais/industriais, mesmo em sendo o próprio estabelecimento - caso das saídas em tela".* (fls. 21)

Assim, considerando que a Recorrente inseriu nas notas fiscais que o destino das saídas de produtos para exposição, CFOP n° 5.914, era a própria Recorrente, LG Electronics de São Paulo Ltda., como pode ser verificado nas tabelas de fls. 32/33, a Fiscalização afastou a suspensão e lançou o IPI relativo a essas operações.

A Fiscalização, inclusive, cita a primeira decisão aqui mencionada (Acórdão n°: 203-02.170) para amparar o seu entendimento e realizar o lançamento nesse ponto.

Na decisão recorrida, o lançamento é mantido, porém, a meu ver, por outros fundamentos. Se a Fiscalização entendeu que o tributo era devido por ter como destinatário o próprio estabelecimento e não recinto especializado em tal atividade, a DRJ entendeu que não haveria comprovação cabal de que se trata de saídas diretamente para feiras/exposições, nos termos abaixo:

" A documentação fiscal acostada pelo impugnante às fls. 128/168 revela, formalmente, como destinatário das notas fiscais o próprio estabelecimento fiscalizado (CNPJ 01.166.372/0001-55). Nas notas fiscais de "remessa para feiras e exposições" (cópias quase ilegíveis), no canto superior esquerdo, há dizeres sobre os supostos destinos dos produtos. As notas fiscais de retorno, mais legíveis, não comprovam as saídas para feiras/exposições, pois no caso de demonstração, experiência, teste, etc, também há retorno de produtos.

Não há, portanto, comprovação cabal, na documentação aduzida pelo impugnante, que se trata de saídas diretamente para feiras/exposições".
(grifos nossos)

De início, parece-me que a Fiscalização partiu de premissas equivocadas quanto ao regramento aplicável às remessas com suspensão de produto destinado à exposição.

Para fundamentar o seu entendimento, a Fiscalização cita o Acórdão nº 203-02.170, que é manifestamente inaplicável ao caso dos autos. Lá, foi feita a distinção comentada entre remessa para exposição e remessa para demonstração. Como são operações que não se confundem, não deve ser aplicada a suspensão quando o industrial remete produtos para pessoas jurídicas ou físicas a título de demonstração, em especial, quando tais destinatários são clientes ou clientes em potencial da indústria, até para facilitar a fiscalização e se evitar fraudes, tendo em conta que é maior probabilidade de ocorrer, além de demonstração, uma operação de compra e venda, em uma remessa para um cliente ou potencial cliente do que em uma remessa para uma exposição.

Esse é o contexto da regra que diz que a suspensão do artigo 42, inciso II, do RIPI/2002, não se aplica às remessas para outro estabelecimento comercial/industrial. Porém, no presente caso, em que a Recorrente apôs nas notas fiscais que o destino era ela mesma, penso que tal regra não se aplica, pois o problema é a remessa para demonstração para terceiros, adquirentes dos produtos, diante da alta possibilidade de uma demonstração se converter em uma operação de compra e venda, o que manifestamente não ocorre aqui.

Quando a Recorrente indica que o destino é o próprio estabelecimento da Recorrente, ela não está realizando uma saída para ela mesma, seja para expor o produto, seja para demonstrar, seja em razão de uma compra e venda. A indicação é apenas uma ficção, decorrente de alguma dificuldade de ordem prática em indicar um destinatário para a remessa do produto, que pode ocorrer no caso de uma exposição em local que não seja uma pessoa jurídica.

Logo, tal regra não se aplica às operações que foram objeto do lançamento. Além disso, o Poder Judiciário já reconheceu que a aplicação da suspensão quando o contribuinte, por alguma impossibilidade, indica ele próprio como o destino dos produtos. É o que se verifica pelo julgado abaixo, do e. Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

"IPI. VEÍCULO IMPORTADO. OPERAÇÃO DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR. (...) SAÍDA PARA EXPOSIÇÃO E PARA TESTES. SUSPENSÃO. (...)3. As notas fiscais de saída de veículos dirigida a feira de exposição são beneficiadas com a suspensão do imposto. As notas fiscais foram emitidas em nome da própria empresa em face da impossibilidade de emissão da nota em favor do local expositor (Parque Anhembi - SP). (...)" (AC 200004011260373, Maria Lúcia Luz Leiria, TRF4 - Primeira Turma, DJ 04/09/2002)

Outra premissa equivocada da Fiscalização diz respeito ao destinatário das remessas. Como a Fiscalização entendeu que a suspensão não seria aplicável a remessas para outros estabelecimentos comerciais e industriais, concluiu que a suspensão, então, só seria aplicável se destinada a recintos especializados na atividade de exposição, feiras de amostras e promoções semelhantes. Porém, da impossibilidade de se remeter produtos para estabelecimento eventualmente comprador não se pode concluir que só é possível remeter para recintos especializados na atividade de exposição, pois entre um e outro existem uma série de locais e destinatários nos quais, acredito, a legislação não veda a remessa para exposição com a suspensão.

Portanto, a fundamentação apontada pela Fiscalização, a meu ver, é improcedente, pois, não se pode afastar a suspensão nas remessas para exposição: **(i)** quando o destinatário não for recinto especializado na atividade de exposição; ou **(ii)** quando o remetente indicar ele próprio como destinatário.

Diante da acusação de que teria aplicado o regime de suspensão nas remessas para exposição em contrariedade ao que dispõe a legislação, a Recorrente apresenta as notas fiscais de remessa e de retorno, defendendo que não há qualquer exigência legal que a suspensão seja aplicada somente na remessa de recintos especializados e, mesmo que houvesse, a Recorrente teria remetido as mercadorias a locais que possuem estrutura para tanto, e as mercadorias efetivamente retornaram ao seu estabelecimento.

Pela análise das notas fiscais acostadas pela Recorrente, verifico que os locais de destino, como hotéis, resorts, clubes de golfe, casas de espetáculos ou a Festa do Peão de Barretos, embora não sejam "*recintos especializados na atividade de exposição*", pois, em tais locais, essa é uma das atividades que podem ser realizadas, até mesmo em caráter secundário, não se qualificam como um estabelecimento industrial ou comercial adquirente do tipo de produtos remetidos, como seria o caso de uma remessa para uma grande loja de varejo e de hipermercado.

Desse modo, tais remessas estão aptas à aplicação do tratamento fiscal de suspensão do IPI, apesar da indicação da própria Recorrente como destino, tendo em vista ainda a comprovação de tais produtos retornaram ao estabelecimento da Recorrente.

Contudo, não há comprovação para a totalidade das remessas que foram objeto do lançamento. Das 16 (dezesseis) operações de remessa para exposição listadas nas tabelas de fls. 32-33, não pude localizar a documentação comprobatória da natureza operação e a consequente fruição da saída com suspensão em relação às notas fiscais de nº 164.581, 172.281, 168.009 e 176.766.

Diante disso, proponho ao Colegiado o cancelamento da autuação nessa parte em relação a todas as operações que possuem documentação comprobatória e a manutenção em relação a essas 4 (quatro) operações acima indicadas, carentes de prova.

Base de Cálculo do IPI – Valor Tributável Mínimo

O CTN, em seu artigo 47, inciso II, alíneas “a” e “b”, prevê que a base de cálculo do IPI nas saídas de produtos industrializados será: *“a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente”*.

Como se verifica, o legislador complementar estabeleceu um parâmetro mínimo para a base de cálculo apenas na impossibilidade de se determinar o valor da operação, quando deveria se adotar o preço corrente no mercado atacadista.

A Lei nº 4.502/1964 sofreu várias alterações ao longo dos anos e, atualmente, prevê regras para a fixação da base de cálculo que vão além dos contornos previstos no CTN. No artigo 14 existe a previsão do valor tributável para as operações de importação e para as saídas de produtos nacionais e no artigo 15 constam os parâmetros para o estabelecimento de um piso nas mais diversas situações, devendo as regras gerais do artigos 14 serem observadas em conjunto com as regras específicas do artigo 15.

Assim, ficando restrito aos dispositivos relacionados ao lançamento ora analisado, quando o artigo 14, inciso II, parágrafo 1º, da Lei nº 4.502/1964, quanto aos produtos nacionais, determina que constitui valor tributável *“o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial”* e que *“§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário”*, tal dispositivo não pode ser lido de forma isolada, mas em conjunto com as regras do artigo 15 da Lei nº 4.502/1964.

Com isso, caso esteja a se tratar de *“produtos saídos do estabelecimento industrial, ou do que lhe seja equiparado, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor”*, há ainda que se observar o disposto no artigo 15, inciso III, da Lei nº 4.502/1964, que afirma que o valor tributável não poderá ser inferior *“ao custo do produto, acrescido das margens de lucro normal da empresa fabricante e do revendedor e, ainda, das demais parcelas que deverão ser adicionadas ao preço da operação”*.

Logo, se a norma do artigo 14, inciso II, parágrafo 1º, da Lei nº 4.502/1964, expressa que o valor da operação compreende o preço do produto mais frete e demais despesas e na situação específica prevista no artigo 15, inciso III, da Lei nº 4.502/1964, o valor tributável mínimo deve corresponder ao custo do produto mais margem de lucro mais frete e despesas, pode-se concluir que, quando o preço do produto for inferior ao seu custo, uma leitura conjunta das normas gerais e especiais levará à aplicação da norma especial, que determina um valor tributável mínimo, aplicando a norma geral para as demais operações nas quais o preço da operação não bate o piso estabelecido pela Lei.

No Regulamento do IPI vigente à época dos fatos geradores, o valor tributável do IPI e o valor tributável mínimo estão tratados nos artigos 131 ao 138.

Diante desse tecido normativo, considerando o disposto no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição, que diz que cabe a Lei Complementar a definição da base de cálculo dos tributos, muitos defendem a inconstitucionalidade do valor tributável mínimo, nos termos colocados na legislação ordinária, por contrariar o que prevê o artigo 47, inciso II, do CTN.

Conforme defende a doutrina, “o valor tributário fixado nas leis e decretos mencionados afronta basilares princípios de nosso ordenamento e garantias dos contribuintes, pois não atende ao disposto na Constituição, já que trata de forma incompatível com a base de cálculo indicada na lei complementar (parâmetro formal) e permite que o IPI incida sobre valores que não necessariamente refletem o conteúdo das operações jurídicas praticadas com produtos industrializados (única base de cálculo possível para este imposto). O único parâmetro existente para uma base de cálculo diferente do efetivo valor da operação com produto industrializado, como estabelece o CTN, é o preço corrente no mercado atacadista (só adotado na ausência do primeiro) e não poderia o legislador ordinário e menos ainda o poder executivo estabelecerem base presumida, seja de percentual do preço de varejo ou a que trata do custo de fabricação do produto, com outros acréscimos”⁴.

Com base nesse mesmo raciocínio, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do artigo 14, inciso II, parágrafo 2º, da Lei nº 4.502/1964, que afirmava a inclusão na base de cálculo do IPI dos valores relativos aos descontos incondicionais, dispositivo que teve sua eficácia suspensa recentemente, pela Resolução do Senado Federal nº 01/2017. Vejam abaixo a ementa da decisão:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS – BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO – ARTIGO 15 DA LEI Nº 7.798/89 – INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL – LEI COMPLEMENTAR – EXIGIBILIDADE. Viola o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal norma ordinária segundo a qual não de ser incluídos, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, prevalecendo o disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional”. (RE 567935, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 03-11-2014 PUBLIC 04-11-2014)

Porém, penso que não cabe a esse Colegiado adentrar nessa discussão, tendo em vista o que determina a Súmula CARF nº 02, nem sendo possível, a meu ver e de forma diversa do que foi decidido no Acórdão nº 3302003.361, da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, em sessão de 27/09/2016, aplicar diretamente o que restou decidido no RE nº 567.935 no presente caso, pois, apesar de ambos tratarem da base de cálculo do IPI, a discussão aqui é diversa. Desse modo, nesse julgamento, os dispositivos da Lei Federal que tratam da matéria devem ser tidos como válidos e eficazes.

No presente caso, o lançamento tem como fundamento a Instrução Normativa nº 82 de 2001, que remete § 1º do art. 118 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, que, por sua vez, regulamenta o artigo 14, parágrafo 1º, da Lei nº 4.502/1964, aquele dispositivo acima mencionado que trata de valor tributável de produtos nacionais. Também aponta o artigo 15, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, além de uma série de dispositivos do Regulamento do IPI. Assim, ao verificar que o valor da operação entre a Recorrente e seus clientes era muito inferior ao valor do custo do principal insumo utilizado na fabricação do produto, a Fiscalização obteve nova base de cálculo, a partir do custo desse insumo mais os tributos incidentes nas vendas pela Recorrente.

⁴ “IPI – Questões Fundamentais”. IPI. Base de Cálculo e Valor tributável mínimo. Renata Correia. MP Editora. São Paulo. 2008. p. 143

Contra o lançamento, a Recorrente afirma que não haveria embasamento legal para a aplicação da regra de valor tributável mínimo de IPI, não sendo conciliável a base de cálculo apresentada no artigo 131 do RIPI/2002 e a apresentada pela IN SRF 82/2001.

O raciocínio da Recorrente é, em parte, procedente. Enquanto o artigo 131 do RIPI/2002, que sucedeu e tem a mesma redação do § 1º do art. 118 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, trata o valor da operação como o preço do produto, a base de cálculo da IN SRF 82/2001, parte da grandeza custo de fabricação, ao determinar que *“os preços do vendedor poderão ser diferenciados para um mesmo produto, a partir de um preço de venda básico, desde que estabelecidos em tabelas fixadas segundo práticas comerciais uniformemente consideradas, nunca inferiores ao custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, além do lucro normalmente praticado pelo vendedor”*.

Realmente, preço e custo não se confundem e, olhando apenas para o fundamento legal relacionado ao preâmbulo da IN, o artigo 14, parágrafo 1º, da Lei nº 4.502/1964, parece que a Instrução Normativa teria extrapolado o seu poder regulamentar, ao estabelecer um valor tributável mínimo sem relação com o preço do produto, mas vinculado ao custo de fabricação. Porém, embora não indique expressamente, a Instrução Normativa tem amparo legal, pois regulamenta não apenas aquele dispositivo, mas os dispositivos da Lei nº 4.502/1964 que tratam da base de cálculo do IPI, incluindo o artigo 15, inciso III, da Lei nº 4.502/1964, que trata do valor tributável mínimo, a partir do custo de fabricação do produto.

E, como já exposto, tais dispositivos não podem ser lidos de maneira isolada, mas em conjunto e harmonia, sendo certo que, em se tratando de operação com *“produtos saídos do estabelecimento industrial, ou do que lhe seja equiparado, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor”*, a norma que determina que o valor tributável é constituído pelo preço do produto, deve ser lida como determinando que o valor tributável é constituído pelo preço do produto, salvo quando inferior ao custo do produto mais margens de lucro normal da empresa fabricante, hipótese em que se aplica esse último critério de determinação da base de cálculo.

Outro argumento da Recorrente é pela legitimidade dos preços por ela praticados, defendendo que o sistema jurídico permitiria a flutuação dos preços, de acordo com as negociações realizadas, e que definição de preço é uma decisão gerencial, a partir de dados de mercado e do que os concorrentes estão fazendo.

Com relação a esse argumento, não há como discordar da Recorrente. Ninguém melhor que a Recorrente, conhecedora de seu mercado de atuação, para fixar e determinar o preço nas operações de compra e venda com a sua clientela. Desde que o preço seja certo, justo e verdadeiro, está presente o preço, um dos elementos da compra e venda, que deve ser aceita como legítima. É de se reconhecer também que, em sua atuação no mercado, por vezes, por questões mercadológicas, a Recorrente possa vender seus produtos por preço bem inferior ao custo de aquisição do principal insumo.

Mas o que se questiona no lançamento em julgamento não é o preço, livremente pactuado entre as partes e que deve ser tido como legítimo. O que se questiona é a base de cálculo adotada para as operações relacionadas no lançamento. A Fiscalização em nenhum momento questiona o preço estabelecido pela Recorrente e seus clientes. O que se questiona é a base de cálculo adotada. Portanto, embora se concorde com as considerações da

Recorrente quanto à formação de seu preço, tais considerações não são capazes de afastar o lançamento realizado.

Por último, a Recorrente defende que o critério para recomposição da base de cálculo adotado pela Fiscalização só poderia ser aplicado quando inexistisse preço corrente no mercado atacadista, afirmando existir uma ordem de aplicação para métodos de determinação da base de cálculo no artigo 137, parágrafo único, do Regulamento do IPI.

Com efeito, para fins do artigo 137, parágrafo único, do Regulamento do IPI, os métodos previstos nos incisos I e II do artigo 137 devem ser aplicados se inexistir preço corrente no mercado atacadista. Contudo, tais normas se referem às hipóteses previstas no artigo 136, inciso I, referente a operação realizadas “*quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência*” e no artigo 136, inciso II, referente a operações realizadas “*quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo*”, situações que não guardam relação com o presente lançamento, tendo a Fiscalização, a meu ver, no presente caso, aplicado a regra prevista no artigo 136, inciso III.

Pelo exposto, deve ser mantido o lançamento na parte que versa sobre saídas de produtos por valor abaixo do valor tributável mínimo.

Multa de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no artigo 80, inciso I, da Lei nº 4.502/1964

A Recorrente pede o afastamento da penalidade cominada, prevista no artigo 80, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, sob a alegação de que seria inaplicável em razão da existência de saldo credor e, portanto, da ausência de valores devidos pela Recorrente à Fazenda Pública.

Prevê o no artigo 80, inciso I, da Lei nº 4.502/1964: “Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício: I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória”.

Com isso, percebe-se que a penalidade é devida em 3 (três) hipóteses: **(i)** falta de lançamento do IPI na nota fiscal; **(ii)** falta de recolhimento do IPI lançado na nota fiscal; e **(iii)** recolhimento do IPI após o prazo sem o acréscimo de multa moratória.

Assim, embora em duas hipóteses se exija que o penalizado seja devedor da Fazenda Pública para aplicação da penalidade - nas situações em que há falta de recolhimento ou recolhimento em atraso sem a multa moratória - , há hipótese de sujeição à penalidade que independe dessa condição, quando o contribuinte apenas deixa de lançar o IPI devido, que é justamente o caso dos autos, em que entendeu a Fiscalização que as irregularidades implicariam o lançamento de IPI na nota fiscal, em montante superior ao efetivamente lançado, ainda que sem o recolhimento do IPI, em razão da existência de saldo credor.

Nesse sentido, já decidiu essa Turma de Julgamento, na sua composição anterior, em acórdão de lavra do Conselheiro Odassi Guerzoni Filho que, na parte que trata dessa matéria, foi assim ementado: “**MULTA DE OFÍCIO APLICADA PELA FALTA DE**

LANÇAMENTO DO IPI. EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR. IRRELEVÂNCIA. A multa do art. 80, da Lei nº 4.502, de 1964, é aplicada nas situações em que o contribuinte, estando obrigado, deixa de destacar o IPI na saída de seus produtos, independentemente da existência de saldo credor capaz de acobertar o exsurgimento de débitos do imposto". (Acórdão n. 3401-01.014; Sessão de 30/09/2010).

Portanto, enquadrando-se a situação da Recorrente na hipótese prevista em abstrato na norma para a aplicação do lançamento, correta a manutenção da multa de 75% (setenta e cinco por cento), sobre o valor do IPI que deixou de ser recolhido.

Ilegalidade da incidência da SELIC sobre a Multa de Ofício

Por fim, pede a Recorrente o afastamento da taxa SELIC sobre a multa de ofício aplicada, em razão do disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

A questão que se coloca é se a expressão “débitos” incluiria também a multa de ofício e, com isso, além do tributo lançado, aplicar-se-ia a taxa SELIC para atualização da multa de ofício.

A respeito do tema, destaco a seguir julgado proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF, no qual o Relator, Conselheiro Rosaldo Trevisan, após fazer uma detida análise da legislação de regência, conclui pela inaplicabilidade da taxa SELIC sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal. É ler:

“Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:(...)”

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: *“os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.*

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que: (...)

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de

mora, conforme o final do comando do caput. Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002: (...)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma”. (Processo nº 10580.725551/2011-11; Sessão de 27/07/2013; Relator: Rosaldo Trevisan)

Além das razões expostas no julgado em questão, acrescento que a ausência de previsão legal de aplicação de juros de mora sobre multa de ofício decorre da própria natureza desses encargos.

Enquanto a multa de ofício constitui uma sanção que tem por finalidade penalizar o devedor pelo inadimplemento da obrigação de pagar o tributo, os juros de mora têm por objetivo indenizar o credor pelo atraso no cumprimento da obrigação de pagar o tributo por devido dentro do prazo estabelecido por Lei.

Dessa maneira, tendo os juros de mora e a multa de ofício naturezas distintas, não cabe aplicar juros de mora sobre a multa de ofício, sob pena de se atribuir à multa de ofício um caráter indenizatório que a mesma não possui. O valor da multa de ofício não serve para indenizar o Estado-credor pelo atraso na prestação do tributo, serve para penalizar o contribuinte que deixou de pagar tributo.

Com isso, o valor da multa de ofício não pode ser majorado em função do tempo que perdurar a mora do contribuinte devedor, com juros compensatórios da mora, por ausência de previsão e em razão da sua própria natureza.

Pelas razões expostas, entendo inaplicável a taxa SELIC sobre a multa de ofício, motivo pelo qual dou provimento ao recurso voluntário interposto quanto a essa matéria.

Conclusão

Pelo exposto, proponho ao Colegiado conhecer e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para: **(i)** reconhecer a extinção pela decadência de todos os créditos tributários cujo fato gerador ocorreu antes de 30/09/2006; **(ii)** cancelar o lançamento relativo às operações de saída para exposição, com exceção das operações correspondentes às notas fiscais de nº 164.581, 172.281, 168.009 e 176.766; e **(ii)** afastar a aplicação da SELIC sobre a multa de ofício.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

1. Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, bem fundado voto do Conselheiro Relator Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, apresento voto divergente, no sentido de afastar a autuação em relação ao valor tributável mínimo e a multa de ofício a ele correspondente, conforme se passa a expor.

I. VALOR TRIBUTÁRIO MÍNIMO

2. Como se sabe, em conformidade com o art. 46 do Código Tributário Nacional,⁵ o imposto sobre produtos industrializados, previsto no inciso IV do art. 153 da Constituição de 1988,⁶ tem, como fato gerador: **(i)** o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; **(ii) a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51 da norma;**⁷ e **(iii)** a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. O art. 51 do diploma em referência, por sua vez, determina que a contribuinte do imposto é o industrial (ou equiparado) e o comerciante de produtos sujeitos ao IPI que os forneça a industriais ou equiparados. Da simples leitura de tais dispositivos, é possível se concluir, *e.g.*, que a venda de distribuidora para consumidor final não se convola como fato gerador do imposto.

3. Uma vez definida a sua materialidade, depreende-se da leitura do art. 47⁸ a base de cálculo do IPI correspondente em uma operação de saída do produto interno: **(i)** o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, ou **(ii)** na falta dele, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente. Nos termos do

⁵ **Código Tributário Nacional - Art. 46.** O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - *a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51*; III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

⁶ **Constituição da República de 1988 - Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV. Produtos industrializados.

⁷ **Código Tributário Nacional - Art. 51.** Contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; II - *o industrial ou quem a lei a ele equiparar*; III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

⁸ **Código Tributário Nacional - Art. 47.** A base de cálculo do imposto é: I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante: a) do imposto sobre a importação; b) das taxas exigidas para entrada do produto no País; c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; II - *no caso do inciso II do artigo anterior: a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente*; III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

quanto preceituado pelo art. 190 do Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI),⁹ constitui "**valor tributável**" dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, assim entendido como o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

4. O art. 195 do RIPI/2010, por seu turno, de forma a ecoar o preceptivo normativo do alínea b do inciso II do art. 47 do Código Tributário Nacional, dispõe a respeito da necessidade de um valor mínimo tributável no caso de produto destinado a outro estabelecimento do próprio remetente: o preço corrente no mercado atacadista da praça do próprio remetente, *cf.* inciso I do art. 15 da Lei nº 4.502/1964 e art. 2º do Decreto-Lei no 34/1966, conforme abaixo se transcreve:

Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI) - Valor Tributável Mínimo - Art. 195. *O valor tributável não poderá ser inferior: I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.*

5. Para a caracterização da relação de interdependência, por sua vez, necessária a configuração de ao menos uma das hipóteses previstas no art. 612 do RIPI/2010: **(i)** participação, direta ou indireta, de mais de 15% no capital social; **(ii)** comungarem de ao menos um diretor ou sócio com funções de gerência; **(iii)** quando uma tiver vendido/consignado à outra no ano anterior mais de 20% de seus produtos com exclusividade territorial ou mais de 50% em qualquer hipótese; **(iv)** quando uma delas for a única adquirente de um ou mais produtos da outra; **(v)** quando uma vender à outra produto que tenha fabricado ou importado por meio de contrato de participação ou semelhante, conforme disposição a seguir trasladada:

Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI) - Firmas Interdependentes - Art. 612. *Considerar-se-ão interdependentes duas firmas: I. quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física; II. quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação; III. quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação; IV. quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais*

⁹ **Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI) - Art. 190.** Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável: (...) II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. § 1º O valor da operação referido na alínea "b" do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. § 2º Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma controladora ou controlada do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado. § 3º Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente. § 4º Nas saídas de produtos a título de consignação mercantil, o valor da operação referido na alínea "b" do inciso I e no inciso II do caput, será o preço de venda do consignatário, estabelecido pelo consignante

*de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto; ou V. quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado. **Parágrafo único.** Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador.*

6. Uma vez configurada a situação de interdependência, deve o aplicador se voltar, necessariamente, ao preço corrente da praça do remetente, por expresse desígnio da alínea b do inciso II do art. 47 do Código Tributário Nacional conjugada com o inciso I do art. 195 do RIPI/2010. Duas são as questões que merecem, a partir de então, maior reflexão: em primeiro lugar, o sentido de "*preço corrente*" e, em segundo lugar, o sentido de "*praça*". Diante da dúvida sobre se o preço corrente da localidade seria aquele praticado pelo remetente, considerado de maneira individual e apartado do restante da praça, ou se, para o cálculo, deveria a autoridade fiscal considerar todo o mercado local, a Coordenação do Sistema de Tributação editou o Parecer Normativo CST nº 44/1981, que entendeu pela necessidade de consideração do universo das vendas realizadas na localidade, de modo a utilizar, como sinônimo de "praça", a "cidade".¹⁰ Assim, para se encontrar o "preço corrente", necessário se levar em consideração a média ponderada do preço praticado pelos estabelecimentos da cidade do remetente:

Parecer Normativo CST nº 44/1981 - Imposto Sobre Produtos Industrializados 4.16.04.02 - Valor Tributável Mínimo - Remessas Para Interdependentes - "1. Indaga-se, para encontro do limite mínimo do valor tributável do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na hipótese prevista no artigo 46, inciso I, letra a, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 09 de março de 1979 (RIPI), qual a extensão do entendimento da expressão "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente".

(...). **3.** *A base da norma que se examina, originariamente, foi o disposto no inciso I do artigo 15 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, verbis:*

Artigo 15. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço normal de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, ou, na sua falta, ao preço corrente no mercado atacadista do domicílio do remetente, quando o produto for remetido, para revenda, a estabelecimento de terceiro, com o qual o contribuinte tenha relações de interdependência (art. 42).

4. *No texto transcrito observa-se que a regra de apuração do valor tributável destacava a hipótese de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, podendo ser entendida como o preço praticado pelo próprio remetente.*

¹⁰ Sentido utilizado também no Recurso Extraordinário nº 71.253/PR, proferido pela 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal em 21/05/1973, de relatoria do Ministro Xavier de Albuquerque. Ementa: "ICM. REMESSA PARA OUTRO ESTADO. INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DA MERCADORIA NA PRAÇA DO REMETENTE. DESNECESSIDADE, EM CERTOS CASOS, DE PROCESSO REGULAR PARA O ARBITRAMENTO DESSE PREÇO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO".

4.1 - A alteração 5ª do artigo 2º do Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, deu nova redação ao inciso transcrito, e excluiu a possibilidade daquele entendimento, definindo que:

Artigo 15. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro, incluído no artigo 42 e seu parágrafo único.

5. A norma superveniente determina, pois, ser "o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente..." a base mínima para o valor tributável nas hipóteses que menciona.

6. Registram os Dicionários da Língua Portuguesa que mercado, convencionalmente, significa a referência feita em relação à compra e venda de determinados produtos.

6.1. Isto significando, por certo, que numa mesma cidade, ou praça comercial, o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.

7. Por isso, os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente no mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79.

8. Quando não puder ser conhecido, por inexistente, o preço corrente no mercado atacadista relativo a qualquer produto, o comando legal a ser seguido encontra-se no artigo 46, § 6º (parte final), combinado com o disposto no parágrafo único do artigo 44 do já mencionado Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 09 de março de 1979" - (seleção e grifos nossos).

7. No ano seguinte à edição do Parecer Normativo CST nº 44/1981, com o objetivo de elucidar o vocábulo "produto" (item 6.1), bem como no sentido de esclarecer o cálculo da média ponderada, foi editado o Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982. Em perfeita consonância com o repertório normativo analisado até o presente momento, o ato dispôs que, para fins de determinação do valor tributável mínimo, devem ser consideradas "*as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI*". Assim, deve a autoridade autuante fazer com que participe do cálculo da média ponderada não apenas os valores praticados pelos remetentes da praça, como também pelos seus interdependentes (**que estejam também na mesma praça - e caso existam -, evidentemente**, sob pena de contradição com o texto do art. 195 do RIPI/2010 e do Parecer Normativo CST nº 44/1981), conforme abaixo se reproduz:

Ato Declaratório Normativo CST nº 5, de 04/05/1982 - O Coordenador do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o item II da

Instrução Normativa SRF nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o Parecer CST/DET nº 892/82:

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados, que o termo produto, constante do subitem 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981, indica uma mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, se houver, na forma indicada no inciso VIII do art. 205 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI).

Declara, igualmente, que, do produto assim caracterizado, para efeito de cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do art. 46 do RIPI/79, que determinará o valor tributável mínimo a que alude o art. 46, inciso I, do mesmo Regulamento, deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelo remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI.

8. Aventou-se, a partir de então, para fins de apuração do "preço corrente", hipótese em que, no mercado atacadista a que essa regra se refere, existir um único distribuidor, sendo este interdependente do estabelecimento industrial fabricante do produto cujo valor tributável mínimo se pretenda determinar. A Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10/Disit), por meio da Consulta Interna nº 4, de 02/08/2011,¹¹ solicitou à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) orientação relativa à possibilidade da aplicação da regra de fixação de valor tributável mínimo determinada pelo inciso I do art. 195 do RIPI/2010 neste caso específico, o que conduziu à edição da Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13/06/2012, no sentido de que, em tais casos, o preço corrente "(...) corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do produto", em conformidade com o trecho abaixo transcrito:

Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13/06/2012 - "(...) 9. (...) existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, não será válida a determinação do valor tributável mínimo tomando por base o preço praticado por apenas um estabelecimento, isoladamente considerado. Deve-se levar em conta “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”.

9.1. Agora, se “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”, possui um único vendedor, é inevitável que o valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um “mercado atacadista”, possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

¹¹ Consulta Interna nº 4, de 02/08/2011 realizada pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10/Disit): "(...) quando uma distribuidora é a única vendedora no mercado atacadista do país ou da região do fabricante, os preços por ela praticados devem ser utilizados para determinação do valor tributável mínimo referido no artigo 195, inciso I, do RIPI/2010? Ou, em função do que consta no trecho acima transcrito do Parecer Normativo CST nº 44/81, deve se entender que a regra do artigo 195, inciso I, do RIPI/2010 só pode ser aplicada nos casos em que o mercado atacadista seja composto por mais de um vendedor?".

9.2. Assim, o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas que efetue, por atacado, do citado produto.

10. Dessa forma, as operações realizadas por este estabelecimento corresponderão ao “universo das vendas” a que se refere o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, e tais operações de compra e venda configurarão o “mercado atacadista” de que trata o inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

Conclusão

11. Diante do exposto, na hipótese de existir no mercado atacadista a que se refere o inciso I do art. 195 do RIPI/2010 um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto (sem similar para efeito de comparação de preços), o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto” - (seleção e grifos nossos).

9. Assim, para fins de determinação do preço mínimo, deve a autoridade autuante: (i) verificar a existência de **relação de interdependência** entre os estabelecimentos da contribuinte fiscalizada, nos termos do art. 612 do RIPI/2010; (ii) caso configurada tal relação, deverá verificar se a contribuinte obedeceu, por sua vez, à regra do **valor tributável mínimo**, assim entendido como o “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”, em conformidade com o art. 195 do RIPI/2010 obtido por meio da média ponderada dos preços das “vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI”.¹² Para tal finalidade, deverá, ainda: (ii.a) considerar como “**produto**” aquela mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, e (ii.b) considerar o termo “**praça**” como município, cidade, local ou freguesia do estabelecimento do remetente, preceptivos do Parecer Normativo CST nº 44/1981 e do Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982. Por fim, caso constatare que (iii) a parte interdependente é o único fornecedor/distribuidor da praça do remetente (“mercado monopolista local”), o valor tributável mínimo aplicável será a média ponderada dos preços praticados por este distribuidor único para aquele produto.

10. Divergência passaria a existir, observe-se *a latere*, diante da completa ausência de mercado atacadista onde está localizado o estabelecimento remetente, situação enfrentada pelo Acórdão CARF nº 3403-002.285, proferido em sessão de 26/06/2013, sob a relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Atulim,¹³ no qual o colegiado entendeu, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Alexandre Kern, pela necessidade de se considerar, como valor mínimo tributável, apenas os custos de fabricação e demais despesas incorridas com os

¹² Em outras palavras, o “**mercado atacadista**” da praça do remetente (art. 195 RIPI/2010) é composto pelas **vendas do mesmo produto** “efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente [estes, caso existam], no atacado, na mesma localidade” (Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982).

¹³ Acórdão CARF nº 3403-002.285 - Ementa: “**VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. EMPRESAS INTERDEPENDENTES.** Inexistindo mercado atacadista na cidade em que está localizado o estabelecimento remetente, o valor tributável mínimo do IPI a ser observado nas vendas para empresa interdependente deve ser apurado com base na regra do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, considerando-se apenas e tão-somente os custos de fabricação e demais despesas incorridas pelo remetente dos produtos”.

produtos. Em sentido oposto, é possível se apontar a situação específica verificada no Acórdão CARF nº 3201-001.204, proferido em sessão de 25/02/2013, de Relatoria do Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, referenciado nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que, diante da inexistência de outros atacadistas na praça do remetente, foram utilizados os preços das notas de saída das distribuidoras - registra-se, no entanto, que tal precedente, além de isolado, foi decidido, no mérito, por voto de qualidade e de maneira contrária à regra geral determinada pela legislação do IPI.

11. Cabe observar que, com o advento do Decreto nº 8.393, de 28/01/2015, que entrou em vigor na data da sua publicação, restou revogado o Decreto nº 1.217/1994,¹⁴ de modo a incluir, com supedâneo no art. 8º da Lei nº 7.798/1989, produtos correspondentes aos códigos TIPI **3303 a 3307** (3303.00.10, 3305.30.00, 3304.10.00, 3305.90.00, 3304.20, 3307.10.00, 3304.30.00, 3307.30.00, 3304.9, 3307.4, 3305.20.00, e 3307.90.00) no Anexo III da lei em referência, que dispõe da seguinte forma:

Lei nº 7.798/1989 - Art. 7º. *Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III [entre os quais, cosméticos], de estabelecimentos industriais ou dos seguintes estabelecimentos equiparados a industrial: (...) **III.** estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, mediante a remessa, por eles efetuadas, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos.*

*(...) § 1º. O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que **adquirente e remetente sejam empresas interdependentes**, controladoras, controladas ou coligadas (Lei nº 6.404, art. 243, §§ 1º e 2º) ou interligadas.*

*(...) Art. 8º. Para fins do disposto no artigo anterior, **fica o Poder Executivo autorizado a excluir produto ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do imposto, ou a incluir outros cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento**" - (seleção, grifos e colchetes nossos).*

12. Assim, ao se equiparar o atacadista a estabelecimento industrial (quando vier a adquirir, e.g., produtos cosméticos de indústria ou equiparado que fizer parte do mesmo grupo empresarial), na qualidade de novel contribuinte do IPI, promove-se substancial alteração da lógica tributária da operação, no sentido de se criar regra específica antielisiva por meio de alteração na TIPI que tem como efeito a expansão do aspecto pessoal do imposto para pessoas que antes não se sujeitavam a tal materialidade. Aquela contribuinte que organizar os seus negócios de modo a dividi-los entre industrial e atacadista, poderá continuar a fazê-lo sem se sujeitar a uma tributação maior, pois o distribuidor passará a se creditar do valor de IPI sobre os produtos entrados em seu estabelecimento por meio de compensação em conta gráfica.

13. Em que pese a medida ser em tudo elogiável, portanto, do ponto de vista de buscar uma forma de equalização de mercado, cabe se registrar, em sede de *excursus*,

¹⁴ **Decreto nº 1.217/1994 - Art. 1º** Ficam excluídos do Anexo III à Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, os produtos classificados nos códigos 3301.90.03, 3303, 3304, 3305, 3306 e 3307, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988.

até mesmo em proveito da cronologia normativa que ora se estabelece, que a forma contramajoritária eleita para instituí-la tem sido posta sob vergasta: **(i)** primeiro, porque, por meio de decreto presidencial, ter-se-ia criado tributo onde antes não havia para todo o setor de cosméticos. De fato, o art. 97 do Código Tributário Nacional explicita em minúcias o conteúdo e a expressão da legalidade: "(...) ***o consequente normativo, isto é o an e o quantum debeat, representados pela definição do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota, todos devem ser previstos na própria lei***",¹⁵ ponto sobre o qual já escrevemos, e.g., no Acórdão CARF nº 3401-003.216, de minha relatoria, proferido em sessão de 23/08/2016: a autorização franqueada pela lei, no caso, o art. 8º da Lei nº 7.798/1989, acima transcrito, para que determinados produtos sejam acrescentados à TIPI, trata-se de permissivo de mitigação excessivamente pretensioso, pois encontra obstáculo na norma de estatura complementar. Possível seria a redução ou a dispensa do tributo por meio de norma executiva, como, aliás, fizera o Decreto nº 1.217/1994, mas jamais o aumento ou criação de tributo novo, uma vez que "(...) ***o princípio da legalidade não tolera um aumento de tributo sem lei que o estabeleça***".¹⁶ Em **(ii)** segundo lugar, a iniciativa do Poder Executivo contrariou o texto expresso do art. 4º da Lei nº 7.798/1989, ao determinar que o IPI incidente sobre produtos nacionais, salvo no caso de industrialização por encomenda, deve ser recolhido **uma única vez**: ou ***(ii.a)*** na saída do estabelecimento industrial, ou ***(ii.b)*** na saída do estabelecimento a ele equiparado:

Lei nº 7.798/1989 - Art. 4º *Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez (...) a) **os nacionais, na saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial**; b) os estrangeiros, por ocasião do desembaraço aduaneiro.*

14. O art. 47 do Código Tributário Nacional é expresso ao se referir ao preço "***o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente***". Em igual sentido, de maneira igualmente expressa, o inciso I do art. 195 do Decreto nº 7212/2010 (RIPI), ao tratar do valor tributável mínimo, refere-se ao "***ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente***". Uníssonos e uniconcordes, como não poderiam deixar de ser, o Parecer Normativo CST nº 44/1981 e o Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982, cujo trecho a seguir se transcreve: "***deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelo remetente e pelos interdependentes do remetente***". Harmoniosa com tal determinação legal também a Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13/06/2012: "***o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único***". A fixação da "regra do remetente" encontrou ressonância, ainda, na jurisprudência deste Conselho.¹⁷

15. Em igual sentido, a posição deste Conselho, conforme se denota da leitura do Acórdão CARF nº 202-18.215, proferido em 14/08/2007, de relatoria da Conselheira Maria Teresa Martinez López, que negou provimento a recurso de ofício **por unanimidade de votos**, redigido com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 7ª edição, 2017, p. 314.

¹⁶ *Idem*, p. 316: "***Isso inclui a proibição de se restabelecer uma tributação, mesmo que a redução se tenha dado por ato do próprio Executivo, por delegação legal. Uma coisa é a lei autorizar o Executivo a reduzir a tributação. Não implicará, entretanto, a possibilidade de aumentar a carga tributária sem decisão específica do legislador***".

¹⁷ Acórdão CARF nº 202-16475, proferido em sessão de 09/08/2005, sob a relatoria da Conselheira Maria Cristina Roza da Costa. Ementa: "***IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. INTERDEPENDÊNCIA. Aplica-se o disposto no inciso I, letra "a", c/c § 5º do art. 68 do RIPI/82, com a interpretação dada pelo ADN CST nº 5/82, quando ocorrer interdependência entre fabricante e adquirente nos termos do art. 394, inciso IV, do RIPI/82. Recurso provido***".

Período de apuração: 10/02/1999 a 31/12/1999

Ementa: BASE DE CÁLCULO. FIRMAS INTERDEPENDENTES.

Caracterizada a interdependência entre os estabelecimentos remetente e adquirente, o valor mínimo tributável é o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, conforme preceitua o art. 123, I, "a", do RIPI/98, que equivale ao preço médio praticado na localidade, e não o praticado pelo adquirente.

Recurso de ofício negado.

16. Transcreve-se, ainda, por pertinente, trecho do voto do caso, em tudo semelhante ao presente:

"O que se verifica dos autos é que, ignorando a determinação legal acima exposta, a fiscalização arbitrou a base de cálculo do IPI tomando o valor de revenda do adquirente interdependente.

O art. 123 do RIPI/98 é claro ao estabelecer que quando ficar caracterizada a interdependência entre os estabelecimentos do remetente e do adquirente, o valor mínimo tributável é o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, que equivale ao preço médio praticado na localidade, não podendo ser considerado como o praticado pelo adquirente" - (seleção e grifos nossos).

17. Necessária menção deve ser feita, ainda, ao Acórdão CARF nº 204-02706 (Processo Administrativo nº 16175.000298/2005-17), proferido em sessão de 15/08/2007, de relatoria da Conselheira Nayra Bastos Manatta, por unanimidade de votos, que tratou especificamente da determinação da base de cálculo mínima do IPI: "(...) *limitou-se, a fiscalização, a tomar como valor tributável mínimo o valor de revenda do adquirente interdependente como base de cálculo do remetente. Tal procedimento não encontra qualquer respaldo legal*" (seleção e grifos nossos), tendo sido lavrada a seguinte ementa:

IPI. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

No caso de saídas para empresas interdependentes o valor tributável mínimo a ser considerado como base de cálculo do imposto é o preço corrente no mercado atacadista da praça comercial do remetente, ou, caso não seja possível assim se proceder por inexistir vendas do produto na mesma praça da remetente, o valor mínimo tributável deve ser calculado considerando o custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação. As vendas realizadas pela empresa adquirente do produto, localizada em outra praça, não se prestam para cálculo do valor mínimo tributável, se consideradas isoladamente.

18. Por fim, em igual sentido, o Acórdão CARF nº 3401-00.768, proferido em sessão de 25/05/2010, de relatoria do Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, proferido **por unanimidade de votos**:

IPI. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

No caso de saídas para empresas interdependentes o valor tributável mínimo a ser considerado como base de cálculo do imposto é o preço corrente no mercado atacadista da praça comercial do remetente, ou, caso não seja possível assim proceder, o valor mínimo tributável deve ser calculado considerando as especificidades e características (marca, tipo, modelo, espécie, volume, qualidade) dos produtos distintos empregados para sua formação de preços.

19. Por derradeiro, durante as pesquisas realizadas para a elaboração do presente voto, deparou-se este Relator com a informação de que tramita, no Congresso Nacional, o Projeto de Lei nº 1.559/2015, com o seguinte teor:

"Art. 1º Esta Lei tem por objetivo, para os fins previstos na Lei nº 502 de 30 de novembro de 1.964, definir "praça" como a cidade onde está situado o remetente das mercadorias.

Art. 2º O artigo 15 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1.964, passa a vigorar acrescida do seguinte parágrafo único:

*"Art. 15.....
Parágrafo único. O termo praça, tratado neste artigo, se refere à cidade onde está situada a remetente." (NR)*

Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação" - (seleção e grifos nossos).

20. Transcreve-se, abaixo, trecho da justificativa do projeto de lei em comento:

"A lei do IPI fala em preço tributável mínimo, quando da venda de produtos para empresas interdependentes. Ocorre que o Fisco Federal vem distorcendo o conceito da praça, vindo a expandi-lo de forma totalmente arbitrário e sem critério. Dessa forma, vários contribuintes são autuados sob a alegação de que não seguiram o preço mínimo tributável, pois, na visão fiscal, o preço de venda deveria considerar os preços praticados em outras cidades. Ou seja, os contribuintes estão vivendo um clima de total insegurança jurídica, já que o fisco federal não acolhe o conceito de praça hoje consagrado, o qual diz ser a cidade onde está o remetente.

Dessa forma, e para evitar a insegurança jurídica trazida pela interpretação da lei fiscal, necessário deixar pacificado o entendimento corrente, que diz que praça corresponde à cidade onde está situado o remetente das mercadorias. Isto posto, acreditado estar aperfeiçoando o regime jurídico pátrio que trata da matéria, conto com o apoio dos pares na rápida aprovação da presente proposição.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2015" - (seleção e grifos nossos).

21. O projeto de lei, com regime ordinário de tramitação, foi aprovado por unanimidade, em 11/11/2015, pela Comissão de Finanças e Tributação (CFT) da Câmara dos Deputados e aguarda, desde 29/12/2016, designação de relator na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) da Casa Legislativa. Recorta-se, abaixo, trecho do relatório de aprovação do projeto pela Comissão de Finanças e Tributação:

"A proposição em epígrafe (...) pretende modificar o art. 15 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados, no que se refere à fixação do menor valor tributário aceito pela administração fiscal, no caso de remessas a outro estabelecimento da empresa ou de terceiro (3º) ou ainda que opere exclusivamente em venda a varejo, para determinar que o termo "praça" seja definido como a cidade onde está situado o estabelecimento remetente.

Alega o autor que o fisco federal tem expandido o conceito "praça", de forma arbitrária e sem critério, promovendo insegurança jurídica e lavrando autuações indevidas, com base em preços praticados em outras cidades.

Sujeita à apreciação conclusiva das Comissões em regime de tramitação ordinária, e ao exame de mérito, previstos no artigo 54, inciso II, e no artigo. 24, inciso II, do Regimento Interno desta Casa.

O projeto de lei em tela não recebeu emendas no prazo regimental junto à Comissão de Finanças e Tributação.

Quando a determinação do valor tributável para efeito de cálculo dos preços praticados no mercado atacadista da praça do remetente, será considerado o universo das vendas realizadas naquela localidade (...).
Demais normas tributárias citadas como o ADN nº 5, de 1982, ao determinar o cálculo da média ponderada para a apuração do valor tributário mínimo, bem como o Parecer CST nº 3313, de 1982, também voltado para o cálculo da média ponderada, fixam que deverão ser consideradas as vendas do produto, efetuadas pelo remetente e pelos interdependentes do remetente, no atacado, sob determinadas condições, na mesma localidade.

Não obstante a matéria já se achar plenamente esclarecida não está definida em lei de forma explícita.

Isto posto, com vistas a permitir a correta adoção da lei, prevenindo excessos interpretativos, consideramos oportuna a inclusão do dispositivo proposto" - (seleção e grifos nossos).

22. Em que pese se tratar de dispositivo de *lege ferenda*, o que inviabiliza em absoluto o seu uso como fonte formal, não há de se ignorar o trâmite da matéria como vetor argumentativo de interesse e, por outro lado, a medida, consentânea com a jurisprudência deste Conselho, como se demonstrou, de fato possibilitaria maior grau de segurança jurídica à atividade do lançamento, tendo como efeito a desejável redução da matéria contenciosa, a redução do estoque de processos judiciais e administrativos e, logo, a maior celeridade na prestação jurisdicional. Cabe destacar, ademais, que o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso

Especial nº 1.190.037/SP, de relatoria do Ministro Luis Felipe Salomão, ao tratar do prazo prescricional do cheque, definiu "praça" como "município"¹⁸. E não poderia ser de outra forma, pois a alínea 'a' do inciso I e 'b' do inciso II do art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998, que trata da elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, determina que o legislador, com o objetivo de obter clareza, deve usar as palavras e expressões em seu sentido comum, e expressar as mesmas idéias de preferência sempre pelas mesmas palavras. Por este motivo é que o sentido de praça como algo distinto de "município" somente poderia ser alterado por meio de preceptivo normativo editado especificamente com esta finalidade.

23. Feitas tais considerações, observa-se que a opção da contribuinte pela "(...) criação da fábrica como uma empresa inscrita em CNPJ diferente",¹⁹ implica, como recordam Carlos Eduardo Toro, Fernando Aurelio Zilveti e Bianca Britto, a observância de "(...) um valor mínimo determinado pela legislação do IPI", mas desde que observados os requisitos de sua aferição. Recorde-se: ainda que a decisão empresarial da contribuinte constitua vera imoralidade ao aplicador, a eventual ausência de propósito negocial de uma determinada estrutura societária é indiferente ao direito na esfera federal, e não pode ser utilizada como fundamento para a desconsideração de negócios jurídicos²⁰. Desta forma, fosse a acusação de subfaturamento, e.g., tocaria à autoridade fiscal a demonstração da prática dos preços diferenciados para, em seguida, proceder à aplicação do art. 148 do Código Tributário Nacional, de forma a arbitrar o valor ou preço dos bens.

24. Não se ignora, portanto, que muitas empresas, notadamente do ramo de cosméticos, mas não somente, adotem tal estrutura também devido a outros aspectos não pertinentes à legislação do IPI, seja por razões tributárias ou extratributárias, como, para permanecer apenas na análise da tributação federal, a arquitetura fiscal desenhada pelo próprio governo federal para a cobrança do PIS e da Cofins.²¹ A concentração da incidência traduzida pela cobrança monofásica sobre a saída do importador ou do industrial, conforme previsto, e.g., na Lei nº 10.147/2000, ao onerar o produtor com a carga de toda a cadeia de consumo, tem por

¹⁸ Recurso Especial nº 1.190.037/SP - Trecho da ementa: "4. O cheque é ordem de pagamento à vista, sendo de 6 (seis) meses o lapso prescricional para a execução após o prazo de apresentação, que é de 30 (trinta) dias a contar da emissão, se da mesma praça, ou de 60 (sessenta) dias, também a contar da emissão, se consta no título como sacado em praça diversa, isto é, em município distinto daquele em que se situa a agência pagadora".

¹⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio, TORO, Carlos Eduardo, e BRITTO, Bianca. "Operações do setor industrial - aspectos tributários", In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de direito tributário e finanças públicas - do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Editora Saraiva - Selo Direito GV, 2009, pp. 969 a 978.

²⁰ BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Argumentação tributária de lógica substancial. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016, p. 176: "A disposição da presença de propósito negocial no elemento de refutação permite a sua consideração como um elemento protetivo que, uma vez comprovado, elide a hipótese de simulação ou abuso (...) como tal instituto é indiferente ao direito positivo (...) não é capaz o intérprete autêntico, no campo do direito, de colocar a sua vontade sobre o ordenamento, sob o risco de malferir a legalidade e, consequentemente, a validade da decisão".

²¹ ANDRADE, José Maria Arruda de. "É fundamental repensar política econômica que se vale de tributos". In: Revista Consultor Jurídico (Conjur) - Coluna "Estado da Economia", 17/04/2016, disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-abr-17/estado-economia-politica-economica-vale-tributos-repensada?imprimir=1>>, último acesso em 04/06/2017. Em recente artigo sobre o tema, o autor se volta ao momento posterior à instituição do regime não-cumulativo do PIS e da Cofins: "(...) mais do que a não cumulatividade, o resultado foi arrecadatário, com a criação de categorias econômicas com distintas e variadas cargas (isso sem contar a concomitância com regimes distintos: o cumulativo e o concentrado e monofásico, por exemplo). A progressão de anos e governos só tornou mais agudo o afastamento aos ideais de uma praticabilidade nos termos expostos no início. Logo foram criados inúmeros regimes especiais para determinadas cadeias produtivas, isenções (gastos tributários indiretos) para determinados produtos, acúmulo (ou "empocamento") de créditos em algumas operações; regimes de monetização de créditos para alguns e até mesmo "fast track" para os setores que conseguiam convencer o governo de sua importância. Em pouco tempo, encontramos setores que não só não contribuem com essas duas contribuições sociais, como, de fato, acabam por receber recursos do governo para saldar outros tributos com aquilo que não pagaram diretamente" - (seleção e grifos nossos).

efeito deslocar a agregação de valor ao momento seguinte, da distribuição, o que é plenamente aceitável, como restou sedimentado no Acórdão CARF nº 3403-002519, proferido em sessão de 22/10/2013, sob a relatoria do Conselheiro Ivan Alegretti.²² Necessário se aceitar, nas palavras de Gerson Augusto da Silva, que "(...) a política fiscal constitui, pois, uma das políticas econômicas de tipo instrumental. Sua racionalidade se define no plano da eficácia operacional".²³ Assim, não há de aceitar reprovação sobre opção de estrutura negocial do jurisdicionado que advém, em grande parte, como se percebe, das intervenções tributárias promovidas pelo próprio Estado na condução de sua política fiscal.

II. ANÁLISE DA APLICAÇÃO DA IN Nº 82/2001 AO PRESENTE CASO

25. Considerou a autoridade fiscal que as saídas de produtos manufaturados a partir de telas de cristal líquido foram importadas com insuficiência de destaque de IPI, uma vez que a contribuinte teria se valido de base de cálculo abaixo do custo de aquisição ou de fabricação do produto, ou abaixo de sua soma com o valor devido a título de ICMS, PIS e Cofins, em ofensa ao art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 82/2001, com fundamento no art. 131 do RIPI/2002, conforme se recorta do bem fundado voto do Conselheiro Relator Augusto Fiel Jorge D'Oliveira o seguinte trecho:

"No presente caso, o lançamento tem como fundamento a Instrução Normativa nº 82 de 2001, que remete § 1º do art. 118 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, que, por sua vez, regulamenta o artigo 14, parágrafo 1º, da Lei nº 4.502/1964, aquele dispositivo acima mencionado que trata de valor tributável de produtos nacionais. Também aponta o artigo 15, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, além de uma série de dispositivos do Regulamento do IPI. Assim, ao verificar que o valor da operação entre a Recorrente e seus clientes era muito inferior ao valor do custo do principal insumo utilizado na fabricação do produto, a Fiscalização obteve nova base de cálculo, a partir do custo desse insumo mais os tributos incidentes nas vendas pela Recorrente. Contra o lançamento, a Recorrente afirma que não haveria embasamento legal para a aplicação da regra de valor tributável mínimo de IPI, não sendo conciliável a base de cálculo apresentada no artigo 131 do RIPI/2002 e a apresentada pela IN SRF 82/2001. O raciocínio da Recorrente é, em parte, procedente. Enquanto o artigo 131 do RIPI/2002, que sucedeu e tem a mesma redação do § 1º do art. 118 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, trata o valor da operação como o preço do produto, a base de cálculo da IN SRF 82/2001, parte da grande custo de fabricação, ao determinar que "os preços do vendedor poderão ser diferenciados para um mesmo produto, a partir de um preço de venda básico, desde que estabelecidos em tabelas fixadas segundo práticas comerciais uniformemente consideradas, nunca inferiores ao custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, além do lucro normalmente praticado pelo vendedor" - (seleção nossa, grifos do original).

²² Acórdão CARF nº 3403-002.519, proferido em sessão de 22/10/2013, sob a relatoria do Conselheiro Ivan Alegretti, que assevera, com correção, que a criação da empresa industrial, separada da empresa distribuidora, foi "(...) induzida pelos efeitos econômicos da política fiscal, que, sobreonerando o setor produtivo, compeliu os produtores a atuarem também na atividade de revenda/distribuição".

²³ SILVA, Gerson Augusto. Estudos de Política Fiscal. Brasília/DF: Ministério da Fazenda - Escola de Administração Fazendária (ESAF), Coleção Gerson Augusto da Silva, 1983, p. 59.

26. Assim, da leitura do relatório fiscal, denota-se que se exigiu da contribuinte recorrente a aplicação de vero "valor tributável mínimo", diverso do valor de venda, com fundamento no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 82/2001, com a seguinte redação:

Instrução Normativa SRF nº 82/2001 - Art. 1º *Os preços do vendedor poderão ser diferenciados para um mesmo produto, a partir de um preço de venda básico, desde que estabelecidos em tabelas fixadas segundo práticas comerciais uniformemente consideradas, nunca inferiores ao custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, além do lucro normalmente praticado pelo vendedor (g.n.).*

27. A norma regulamentar expedida pela então Secretaria da Receita Federal determinou a aplicação de um "preço mínimo" consistente na soma dos seguintes montantes: (i) custo de fabricação; (ii) custo financeiro; (iii) custo de venda; (iv) custo de administração; (v) custo de publicidade; e (vi) lucro normalmente praticado pelo vendedor. De fato, ao se cotejar tal preceptivo com o art. 131 do RIPI/2002, não se encontra convergência entre os textos:

Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 (RIPI/2002) - Art. 131. *Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável: I. dos **produtos de procedência estrangeira**: a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial; e*

*II. dos **produtos nacionais**, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.*

§ 1º O valor da operação referido nos incisos I, alínea b e II, compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (g.n.).

28. Assim, o que se estatui no RIPI/2002 é o (i) preço do produto acrescido do (ii) valor do frete e (iii) das despesas acessórias, do que decorre a conclusão de que a Instrução Normativa em apreço extrapolou o conceito apontado pelo regulamento e, portanto, pelo próprio legislador. Isto porque, em primeiro lugar, o art. 131, ecoando o inciso III e § 1º do art. 14 da Lei nº 4.502/1964, aponta para a regra geral de composição da base de cálculo do imposto diante da inexistência de norma específica, tendo a contribuinte adotado, conforme se percebe a partir da análise dos documentos trazidos ao presente processo administrativo, justamente o preço constante das notas fiscais, acrescido de frete e despesas acessórias, para alcançar o IPI lançado em conta gráfica. Não poderia ser diferente, pois o preço nem sempre corresponderá à soma de custo e lucro normalmente praticado, e tampouco consta, na acusação fiscal, a alegação de subfaturamento, carecendo de competência a autoridade recursal para reestruturar os critérios jurídicos do lançamento, sob pena de violação não apenas do art. 146 do Código Tributário Nacional, mas do próprio primado de segurança jurídica que deve orientar a relação fisco-contribuinte. Assim, há de se estabelecer que nem sempre a realização de venda com "margens negativas" será vedada pelo ordenamento para fins de tributação pelo IPI, da mesma forma que a constatação de prejuízo fiscal não tem por implicação a fraude ao imposto de renda, sendo plausível e sobretudo verossímil a oscilação de

preços no segmento dos eletroeletrônicos, como ocorre no presente caso. Em todo caso, em nenhum momento a autoridade fiscal envida esforços no sentido de demonstrar a violação, por parte da contribuinte, da base de cálculo prevista no art. 131 do RIPI/2002: a recorrente, por outro lado, é hábil e oportuna ao demonstrar que manteve o preço de venda dos produtos acima do preço de aquisição dos insumos para a sua produção.

29. Em complemento, cumpre esclarecer que diversa é a norma insculpida no art. 15 da Lei nº 4.502/1964 ao estabelecer a regra aplicável para fins de apuração do valor tributável mínimo que, como se sabe, apenas será acionada caso atendidos os seus requisitos ou predicados mínimos, como, v.g., a demonstração da relação de interdependência entre os estabelecimentos da contribuinte fiscalizada, ou de transferência para estabelecimento do mesmo titular, ou saídas para comerciante autônomo para venda direta ao consumidor, o que, de todo modo, não foi feito durante o procedimento fiscal. Assim, por um lado, o art. 14 da lei de 1964, da mesma forma que o art. 131 pelo RIPI/2002, como se demonstrou mais acima, não se presta a fundamentar a Instrução Normativa. E, ainda que se busque auxílio no art. 15, igualmente será cancelado o auto de infração em virtude de carência probatória, pois não comprovados os requisitos autorizadores da aplicação do VTM. Na realidade, na medida em que o art. 131 do RIPI estabelece um "valor tributável" composto por preço, frete e despesas acessórias, a Instrução Normativa nº 82/2001, ao estabelecer que o preço "(...) não poderá ser inferior a (...)" acaba por criar um valor tributável mínimo não previsto pelo seriado normativo que deu conta da matéria, de forma a inovar o ordenamento e, ao fazê-lo, incorrer em ilegalidade.

Recorde-se, em segundo lugar, que, ao menos no caso brasileiro, a aplicação do direito deve ser feita de acordo com regras de competência em razão da matéria, o que não é novo ao âmbito da aplicação: tal raciocínio possibilitou ao Supremo Tribunal Federal descortinar a existência, e.g., de leis complementares "materialmente ordinárias", como se teve notícia, em 2008, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 377.457-3/PR ("Cofins incidente sobre sociedades civil de profissões regulamentadas"). Assim, os regulamentos, tais como o Regulamento Aduaneiro (R.A.), o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), o Regulamento do IPI (RIPI), o Regulamento do IOF (RIOF), o Regulamento do ITR (RITR), o Regulamento da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, o Regulamento do Processo Administrativo Federal (RPAF) ou o Regulamento da CPMF têm, como **fundamento de validade** não o fundamento geral dos decretos executivos presidenciais, mas, na condição de reunião de **leis** federais (aprovadas pelo Congresso Nacional), o art. 13 da Lei Complementar nº 95/1998: **Lei Complementar nº 95/1998 – Art. 13.** *As leis federais serão reunidas em codificações e consolidações, integradas por volumes contendo matérias conexas ou afins, constituindo em seu todo a Consolidação da Legislação Federal.*

§ 1º A consolidação consistirá na integração de todas as leis pertinentes a determinada matéria num único diploma legal, revogando-se formalmente as leis incorporadas à consolidação, sem modificação do alcance nem interrupção da força normativa dos dispositivos consolidados.

30. Assim, a redação de um decreto deve **preservar** o conteúdo normativo original dos dispositivos consolidados, tornando-os unicamente orgânicos e sistematizados. Não é diverso o objetivo do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI) que, por seu turno,

deve se valer das especificações da TIPI e das Instruções Normativas: especificações, esclareça-se, que não podem evidentemente se chocar com aquelas do regulamento, que consolida posição majoritária, em detrimento, *e.g.*, da TIPI, que veicula disposição executiva, regulamentar ou administrativa. Neste sentido, a tarefa dos Regulamentos encontra fundamento na própria ordem constitucional, cujo art. 59, que se volta a tratar do processo legislativo, determina, em seu parágrafo único, que a lei complementar deverá dispor sobre a consolidação das leis, tarefa que, como se viu, coube à Lei Complementar nº 95/1998. Logo, aquilo que inicialmente mereceria tratamento indistinto na forma de "decretos", *nomen iuris* generalizante, revela natureza jurídica diversa, pois, em que pese o idêntico rótulo, como se sabe desde a publicação da clássica obra de 1975 de autoria de José Souto Maior Borges²⁴, devem tais instrumentos ser separados *ratione materiae*. O regulamento, portanto, ao expressar força de lei, sob os auspícios da disciplina integrativa veiculada pela norma complementar de fundamento constitucional, afasta as regras regulamentares naquilo em que forem contrárias às suas disposições. Desta feita, descabe à Administração fixar norma a seu talante ou alvedrio à revelia de disposição específica de norma consolidante (RIPI), o que derrui a Instrução Normativa SRF nº 82/2001 de fundamento ou lastro positivo e, conseqüentemente, de validade jurídica no ordenamento.

Assim, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto para a finalidade de afastar a autuação em relação ao valor tributável mínimo e a multa de ofício a ele correspondente, por carência de fundamento da autuação em relação a este item.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Redator Designado

²⁴ BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária, São Paulo: Editora RT, 1975.

Declaração de Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan,

A necessidade de expressar, em declaração de voto, os fundamentos que utilizei para divergir do voto do relator, no que se refere ao chamado “valor tributável mínimo”, surgiu da leitura do voto vencedor, quando do recebimento da formalização. Daí a não indicação no resultado do julgamento de tal circunstância.

No referido resultado, constou:

*“... por voto de qualidade, afastar a autuação em relação ao valor tributável mínimo e a multa de ofício a ele correspondente, por **carência de fundamento da autuação** em relação a este item, vencidos o relator e os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes e Fenelon Moscoso de Almeida.” (grifo nosso)*

Designado o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco para redigir o voto vencedor em relação ao tema, percebo que, em tal voto, os fundamentos externados não coincidem com os que adotei na votação, apesar de estarem também abrangidos pela expressão “carência de fundamento da autuação”. E isso se deve, fundamentalmente, à ambiguidade de tal expressão.

Enquanto o redator designado entendeu que a “carência de fundamento da autuação” se referia à ilegalidade da Instrução Normativa SRF no 82/2001, entendo que se refere à ausência de motivação para aplicação, ao caso, de um valor tributável mínimo, sem os requisitos apresentados no próprio voto do redator designado, à margem da discussão sobre a legalidade ou não da referida norma infralegal.

Em síntese, ainda que entenda legal a referida Instrução Normativa, não verifico, no lançamento, justificativa para sua aplicação ao caso concreto, em face do contexto em que emitida a norma infralegal (em disciplina a outro comando infralegal, presente no art. 118, § 1º do RIPI/1998, que, por seu turno, encontra fundamento legal no artigo 14, § 1º da Lei no 4.502/1964, acrescentado pelo art. 27 do Decreto-Lei no 1.593/1977, na redação dada pelo art. 15 da Lei no 7.798/1989), nem para a aplicação do art. 15 da mesma Lei no 4.502/1964 (apenas citado no auto de infração), sem qualquer aprofundamento dos requisitos necessários a tal aplicação pela fiscalização.

Registro aqui, assim, para que não reste ambígua ou obscura a decisão, que a conclusão à qual chego é idêntica à alcançada pelo redator designado: há carência de fundamento na autuação, que adota injustificadamente, no caso, a Instrução Normativa SRF no 82/2001. Mas, ao contrário do redator designado, não entendo tal IN como ilegal, mas, simplesmente, como não aplicável ao caso concreto, diante dos elementos e da motivação apresentados pela fiscalização.

Não merece nenhuma apara, assim, o resultado do julgamento. No entanto, da ementa (que deve refletir o posicionamento majoritário do colegiado) deve ser expurgada qualquer menção a eventual ilegalidade da referida IN.

Rosaldo Trevisan